

PROCESSO - A. I. Nº 232884.0001/07-0  
RECORRENTE - C&A MODAS LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF nº 0328-03/08  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 30/04/2010

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0062-11/10

**EMENTA:** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. MULTA. Não havendo, na época em que ocorreram os fatos geradores, previsão legal que autorizasse a cobrança de multa percentual pela falta de recolhimento da antecipação parcial, deve ser julgada insubstancial a exigência fiscal. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0328-03/08), que julgou procedente a presente autuação, lavrada em 27/12/2007, para exigir multa percentual no valor de R\$105.810,52, calculada sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no período de maio de 2004 a dezembro de 2006.

A Decisão impugnada estribou-se nos seguintes fundamentos, *in verbis*:

*“O presente Auto de Infração refere-se à exigência de multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido recolhido por antecipação parcial, correspondente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no período maio de 2004 a dezembro de 2006.*

*A exigência de ICMS através da antecipação parcial foi instituída na legislação do Estado da Bahia a partir de 01/03/2004, por meio da Lei 8.967, de 29/12/2003, e consiste na aplicação da alíquota interna sobre valor da operação interestadual constante na Nota Fiscal de aquisição, deduzindo-se o valor do imposto destacado no mencionado documento fiscal, salientando-se que a antecipação parcial não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por isenção, não-incidência, antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação, conforme art. 12-A (caput) § 1º e seus incisos I a III da Lei 7.014/96. Portanto, está obrigado a recolher o ICMS – Antecipação Parcial, o contribuinte neste Estado, independente do regime de apuração do imposto, em relação às mercadorias adquiridas para comercialização.*

*Quanto ao prazo e momento de recolhimento da antecipação parcial, a legislação estabelece que o pagamento deve ser efetuado na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado (Posto Fiscal), exceto para os contribuintes credenciados, que têm o prazo estabelecido no dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria (art. 125, II e § 7º do RICMS/97).*

*Observo que no caso de o contribuinte deixar de recolher o imposto por antecipação parcial, mas que, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, a legislação prevê a dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II da Lei 7.014/96:*

*“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*....*

*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

*....*

*d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, incluindo hipóteses regulamentares”.*

*Vale salientar, que a redação atual da alínea “d” do inciso II do art. 42, ac. nº 10.847, de 27/11/2007, DOE de 28/11/2007, efeitos a partir de 28/11/2007;*

Created with



**nitroPDF**  
professional

download the free trial online at nitropdf.com/professional

expressão “inclusive por antecipação parcial”, foi acrescentada à legislação pela Lei 10.847/07, e que por isso, até então, não havia previsão de multa específica para a falta de recolhimento da “antecipação parcial”.

Neste caso, em face do princípio da irretroatividade de normas que cominam sanções, a penalidade de 60% sobre o valor do imposto recolhido fora do prazo, só é aplicável à antecipação parcial após a edição da norma que modificou o texto originário do dispositivo legal, ou seja, a partir da alteração produzida na Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.846/07 (28/11/2007). Saliento que esse posicionamento foi adotado pela 2ª Câmara de Julgamento deste CONSEF, conforme Acórdão CJF Nº 0206-12/08.

Considerando que o autuado não recolheu o imposto no prazo previsto na legislação, e que à época dos fatos a redação da alínea “d” do inciso II do art. 42, ainda não contemplava a antecipação parcial, tal fato se enquadra na alínea “f” do mesmo inciso II do art. 42 da Lei 7.6014/96, que prevê a mesma multa (60%) para todo e qualquer caso em que se configure hipótese de infração diversa das expressamente previstas nos demais tópicos do mencionado art. 42, e que importe descumprimento de obrigação tributária principal, sem que haja dolo, tendo em vista que, se há dolo, a multa é de 100%, nos termos do inciso IV, “j” do mesmo artigo.

Assim, à época dos fatos, a redação da alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96 previa:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

...

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

...

f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo.

Portanto, de acordo com o dispositivo legal acima reproduzido, se o ICMS Antecipação Parcial não foi recolhido no prazo estabelecido na legislação, cabe a aplicação da mencionada multa. Se assim não fosse, ter-se-ia uma exigência de obrigação principal sem cominação de penalidade pelo seu descumprimento, o que contraria a lógica da legislação tributária, e constituiria um incentivo à sonegação.

Poderia ser alegado que em decorrência de o mencionado dispositivo legal não ter sido indicado no Auto de Infração, o lançamento seria nulo por equívoco no enquadramento da multa aplicada. Entretanto, não implica nulidade da autuação o erro da indicação de dispositivo de lei, tendo em vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente a infração apurada, consoante o art. 19 do RPAF/99. Ademais, o autuado entendeu a autuação fiscal e se defendeu, apresentando alegações em relação aos fatos indicados no presente lançamento.

Quanto aos respeitáveis argumentos da defesa ao sustentar que a multa de 60% tem natureza confiscatória, cumpre-me dizer que não é razoável discutir no âmbito administrativo a legalidade ou constitucionalidade do direito posto, haja vista que este órgão não tem competência para apreciar tais aspectos. A multa em comento tem previsão expressa na lei estadual que instituiu o ICMS.

O deficiente não questionou os dados numéricos do levantamento fiscal e reconhece que se trata de antecipação do imposto ao afirmar que a sistemática prevista no art. 352-A do RICMS/BA é a mesma adotada para exigir o recolhimento do chamado “diferencial de alíquota”. Entende que a exigência de diferença de alíquota por parte do Estado da Bahia sob a rubrica “antecipação parcial do ICMS” é absolutamente inconstitucional; que o reconhecimento de que não houve prejuízo ao Erário não permite a aplicação de penalidade na ordem de 60% sobre o valor do imposto que não acarretou qualquer benefício ao deficiente, o que torna a penalidade aplicada desproporcional.

Como foi entendido pelo contribuinte, não está sendo exigido imposto, e sim multa por descumprimento de obrigação principal, nos termos da legislação vigente, estando o percentual da multa devidamente previsto em lei, tendo sido aplicada em função da falta de recolhimento da antecipação parcial, considerando que a saída posterior das mercadorias foi tributada normalmente, conforme atestado pela fiscalização no próprio Auto de Infração.

Quanto à inconstitucionalidade alegada pelo deficiente, saliento que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99.

Não acato o pedido formulado pelo deficiente para que seja “anulada” a multa exigida, tendo em vista que se trata de penalidade por descumprimento da obrigação principal, tendo sido reconhecido o cometimento da irregularidade, decorrente da falta de recolhimento de tributo por antecipação, conforme previsto na legislação.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o § 1º, do art. 169, do RPAF/99.

Concluo que, não tendo sido comprovado o pagamento da antecipação p fiscalização atestado que houve recolhimento do imposto em operação ou o correto a multa exigida no presente lançamento.

Created with

*Por fim, o defensor requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao representante do autuado, subscritor da peça defensiva. Entretanto, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável. Portanto, a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/99, e em perfeita sintonia com o estabelecido no art. 127 do Código Tributário Nacional.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.*

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 247/269, aduzindo, basicamente:

- I. Sob o rótulo de nulidade, assevera que a multa constante do art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 10.847/07, que incluiu a falta de recolhimento da antecipação parcial como infração apenada com 60%, não pode retroagir para atingir os fatos geradores objeto da autuação, ocorridos nos exercícios de 2004 a 2006. Nesse tópico, afirma que, antes da referida Lei nº 10.847/07, apenas as antecipações regulamentares estavam inseridas no rol do art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e, portanto, estavam sujeitas à multa de 60%; sustenta que a manutenção da penalidade vulnera a Constituição Federal, art. 5º, XXXVI, e o Código Tributário Nacional, art. 105.

Posssegue, aduzindo:

*“A Decisão, no entanto, pretende escapar da nulidade assumida pelo simples fato de que, mesmo afastada a retroatividade, a multa residual fundamentada na alínea ‘f’ do mesmo dispositivo importaria em multa equivalente, no mesmo patamar de 60%. Ora, com a devida vénia, tal nulidade assumidamente realizada pela fiscalização não pode se convalidar apenas pelo argumento de que a correta fundamentação “não faria diferença”, com relação ao montante da multa exigida.*

*O mínimo que poderia ter feito a r. Decisão seria, reconhecendo o vício, ter retificado a autuação para corrigir sua base legal, imputando a alínea ‘f’, no lugar da alínea ‘d’, o que apenas teria como consequência inafastável a reabertura do prazo para o contribuinte recolher a multa com os descontos previstos pela legislação. Este é o preço mínimo que a Administração fiscal poderia pagar por se apoiar em dispositivo errado quando da capitulação da multa, que ao tempo dos fatos sequer previa aplicação à hipótese dos autos.*

*Ademais, ao valer-se da alínea ‘f’, a autuação seria anulada integralmente, tendo em vista o recolhimento espontâneo do imposto quando da saída tributada da mercadoria, tendo em vista a redação do art. 45-A da Lei 7.014/96.*

*Cumpre frisar que eventual imputação de multa, igualmente sujeita à redução ou cancelamento por violação aos princípios e dispositivos a seguir suscitados, somente poderia ser feita com base no art. 42, I, ‘a’, por se tratar de suposta intempestividade de recolhimento de tributo, posteriormente quitado espontaneamente, em operações devidamente formalizadas e documentadas (como constou na autuação). Tal norma, vale salientar, impõe multa de no máximo 50% (cinquenta por cento), ao invés dos 60% ora exigidos, indevidamente e sem base legal.*

*Desta feita, é de rigor a correção da fundamentação legal da autuação ora imputada, no mínimo, para corrigindo a sua base legal, reduzi-la, na pior das hipóteses, para 50% do imposto supostamente recolhido de modo intempestivo, ou, ainda que se entenda por manter a exigência em 60%, o que sequer se admite por vício de legalidade, seja o contribuinte novamente intimado da retificação da fundamentação para a alínea ‘f’ do art. 42, II da Lei 7.014/96, abrindo-se necessariamente novo prazo para o recolhimento com as reduções legais”.*

- II. Pede a redução ou cancelamento da multa exigida, ao argumento de que não houve prejuízo ao erário ou conduta lesiva que tenha levado ao inadimplemento de obrigação tributária principal, já que, como foi expressamente reconhecido no próprio Auto de Infração, as mercadorias adquiridas foram devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Afirma que também inexiste dolo, eis que não há qualquer motivo lógico que possa justificar a conduta do recorrente em busca de alguma vantagem a ser obtida, mesmo porque não houve recolhimento a menor, tampouco houve qualquer intenção de ocultar as operações ocorridas, haja vista que tanto as entradas quanto as saídas de mercadorias estavam corretamente documentadas, demonstrando a boa-fé do recorrente.

- III. Defende a impossibilidade de aplicação da sanção aplicada ao sujeito passivo, viola a razoabilidade e a proporcionalidade, diante

do caso concreto – não houve falta de recolhimento do tributo. Assevera que a multa aplicada, por ser exagerada, constitui ato administrativo desprovido de motivação idônea, transcrevendo doutrina e jurisprudência que entende respaldar a sua tese.

- IV. Pede o afastamento da multa aplicada em razão do disposto no art. 138, do CTN (denúncia espontânea), já que não houve falta de recolhimento do imposto, sendo devido, apenas, os acréscimos moratórios.
- V. Advoga, ao final, a constitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS nas operações interestaduais.

Pugna, ao final, pelo Provimento do Recurso Voluntário ofertado.

A PGE/PROFIS, por conduto do Parecer de fls. 275/279, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, sob os seguintes argumentos:

- I. Descabe a argumentação de constitucionalidade da antecipação parcial, vez que este Conselho não possui competência para apreciar tal alegação, a teor do art. 167, I, do RPAF;
- II. Não há nulidade pela incorreta fundamentação legal da multa aplicada nem se pode falar em reabertura do prazo de defesa, tendo em vista o estatuído no art. 142, do CTN, onde se vê que o lançamento tributário é ato complexo que visa a verificar a ocorrência do fato gerador, quantificar o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a penalidade cabível. Registra, também, que, mesmo se fosse reaberto o prazo, descaberia o instituto da denúncia espontânea, como pretende o recorrente.
- III. O entendimento é que, ultrapassado o prazo regulamentar para o cumprimento da obrigação tributária, deverá o contribuinte sofrer a penalidade cabível, conforme jurisprudência do STJ que transcreve ao Parecer.
- IV. Diz que o fato gerou prejuízo ao erário, inclusive do ponto de vista do planejamento tributário, na medida em que não contou, no prazo legal, com o pagamento a que está obrigado o contribuinte.
- V. Não há que se falar em confisco, pois a fixação de multa moratória é matéria de reserva legal, sendo legal a sua imposição nos moldes em que foi concebida.
- VI. Reitera Parecer da lavra da nobre Procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa segundo o qual a falta de recolhimento da antecipação parcial no prazo regulamentar enseja a penalidade prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96. Nesse Parecer, a alteração efetivada pela Lei nº 10.847/07 “foi tão somente de ordem semântica”.

Às fls. 281/284, consta resposta da PGE/PROFIS a consulta formulada pelo Conselheiro da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, Carlos Fábio Cabral Ferreira, que, no pertinente a este Auto de Infração, assevera:

*“Assim, diante do expedito, entendo inaplicável à sanção decorrente do não recolhimento da antecipação parcial tanto na hipótese das empresas normais como nos casos de microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, uma vez que, tratando-se a antecipação propriamente dita e a antecipação parcial de institutos distintos, situação esta reconhecida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004, dès que a sanção descrita no art. 42, II, d, da Lei nº 7.014/96 não encampava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07”.*

## VOTO

A preliminar suscitada pelo sujeito passivo está entrosada com o mérito e será com ele conjuntamente deslindada.

Nas questões de fundo, cumpre esclarecer, inicialmente, que a matéria trazida à apreciação desta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, inicialmente controvertida no âmbito da própria PGE/PROFIS, foi pacificada e é justamente esse entendimento que transmitir no presente voto.

Através da autuação em análise, o preposto fiscal impôs ao sujeito passivo multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Tal penalidade foi aplicada relativamente a fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2004 a 2006, quando a alínea “d”, do inciso II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, previa a aplicação de multa de 60% sobre o valor do imposto não recolhido tempestivamente *“quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares”*. Essa redação foi dada pela Lei nº 7.981/2001, ou seja, antes da inclusão do instituto da antecipação parcial na legislação baiana, o que somente ocorreu em 2003, com a Lei nº 8.967.

Logo, a antecipação parcial não estava entre as hipóteses regulamentares de *“antecipação”* previstas na alínea “d” anteriormente referida e, destarte, não se pode entender que foi meramente semântica a alteração promovida pela Lei nº 10.847/07, ao incluir a falta de recolhimento da antecipação parcial na alínea “d”, do inciso II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96. É inegável que a própria norma foi alterada, de modo a alargar o seu âmbito de incidência para atingir situação que não estava prevista quando da edição de sua redação anterior; houve uma atualização da norma, uma modificação em seu conteúdo, o que não pode – e nem deve – ser desprezado pelos aplicadores do direito tributário.

Nesse contexto, é forçoso reconhecer que o dispositivo legal citado na autuação (art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96) não serve para embasar a exigência da multa percentual pela falta de recolhimento da antecipação parcial no prazo regulamentar. Apenas com a Lei nº 10.847/2007 tornou-se possível a cobrança da multa percentual em comento; antes, a penalidade é ilegal e não pode contar com a chancela deste Conselho de Fazenda.

Também não pode ser imposta a multa de 60% prevista na alínea “f”, dos mesmos inciso e artigo, que se aplica *“quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal”*.

É que, no caso em comento, o autuante nada lançou a título de tributo, chegando a consignar que as mercadorias objeto desta infração tiveram saída posterior tributada normalmente. Ora, se houve tributação normal na saída das mercadorias, tanto que o tributo não foi lançado – frise-se –, descabe a multa da alínea “f”, que está atrelada ao descumprimento da obrigação tributária principal.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, PROVER o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 232884.0001/07-0, lavrado contra **C&A MODAS LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de abril de 2010.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR

JOÃO SAMPAIO REGO

Created with



download the free trial online at [nitropdf.com/professional](http://nitropdf.com/professional)